

IZBA SKARBOWA W WARSZAWIE o umowach najmu

Między wydatkiem a przychodem musi istnieć związek

Aby odszkodowanie mogło być kosztem uzyskania przychodów, musi istnieć związek między tą wypłatą a przychodem firmy.

JAKI PROBLEM ROZSTRZYGNĘŁA IZBA:

Spółka wynajmuje lokale celem prowadzenia w nich działalności. Umowy zawierane były na czas oznaczony, np. 3-5 lat. Obecnie z powodów ekonomicznych, niskiej bądź też żadnej opłacalności prowadzenia działalności w poszczególnych punktach rozwiązywane są umowy najmu. Umowy przewidują wypłatę ze strony spółki odszkodowania za wcześniejsze rozwiązanie umowy. W 2009 roku zostały rozwiązane przedterminowo trzy umowy z następujących powodów:

- umowa najmu została podpisana z uwagi na potencjalną atrakcyjność położenia i duże rokowania co do osiągnięcia wysokiej sprzedaży produktów finansowych spółki. Niestety, z uwagi na nieosiągnięcie spodziewanych założeń sprzedażowych, spadku rentowności i nieuzasadnionych kosztów utrzymania podjęto decyzję o zamknięciu tej placówki;
- uzasadnienie likwidacji placówki – identyczne jak w przypadku pierwszym;
- umowa najmu została podpisana z uwagi na potencjalną dobrą lokalizację pod kątem obsługi klienta. Lokal nie do końca spełnił oczekiwania pod kątem zapewnienia rentowności. Otworzono w tym mieście kolejny punkt, który funkcjonuje na-

dal. Nowy lokal posiada zdecydowanie lepsze położenie. Dlatego też podjęto decyzję o zamknięciu wcześniejszego lokalu ze względów ekonomicznych. Czy wypłacone odszkodowanie za wcześniejsze rozwiązanie umów najmu stanowi koszt podatkowy?

ODPOWIEDŹ IZBY: Nie każdy wydatek ponoszony w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą stanowić może koszt uzyskania przychodów i jako taki podlegać odliczeniu od podstawy opodatkowania. Za koszty uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań z tytułu: wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług, zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad, zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług.

W obrocie gospodarczym występują przypadki, w których strona odstępuje od umowy, aby zapobiec stracie mogącej wynikać z jej wykonania, jak również dla stworzenia warunków do zawarcia innej, być może korzystniejszej umowy, niemniej jest to kwestia ryzyka związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, którego negatywnych konsekwencji finansowych nie można przenosić na Skarb Państwa poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych.

Co do zasady, kary umowne i odszkodowania będące następstwem niewykonania umów (odstąpienia od umów) nie spełniają przesłanki działania w celu osiągnięcia przychodów. Również nie można zapłaty odszkodowań z tytułu odstąpienia od umowy uznać za koszt poniesiony w celu zachowania czy też zabezpieczenia źródła przychodów. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego przez pojęcie zachować należy rozumieć dochować coś w stanie niezmiennym, nienaruszonym, utrzymać. Natomiast zabezpieczyć oznacza uczynić bezpiecznym – niezagrożonym; dać ochronę, ochronić. Można więc przyjąć, że koszty poniesione na zachowanie źródła przychodu to takie koszty, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła przychodów w dalszym ciągu występowały w nienaruszonym stanie oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało. Natomiast jako zabezpieczenie źródła przychodów powinno się przyjmować koszty poniesione na ochronienie istniejącego źródła przychodów, w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób.

Istnieją jednak sytuacje, w których logicznie powiązany ciąg zdarzeń, począwszy od zawarcia umowy z klauzulą odstąpienia od niej za zapłatą odszkodowania, a następnie

zmiana warunków zewnętrznych, np. wzrost cen na rynku, spadek atrakcyjności początkowo opłacalnej lokalizacji miejsca prowadzenia działalności, i w rezultacie odstąpienie od umowy skutkujące zapłatą odszkodowania, a w zamian zawarcie korzystniejszej niż dotychczas umowy, pozwala na uznanie, że zapłacone odszkodowanie spełni wymogi związku z przychodem i będzie mogło stanowić koszt podatkowy.

W analizowanym przypadku tylko odszkodowanie zapłacone w związku z przedterminowym rozwiązaniem trzeciej z opisanych umów najmu punktu prowadzenia działalności nosi znamiona związku z przychodem (pod warunkiem istnienia logicznego wskazanego związku zdarzeń). W tym przypadku może więc stanowić ono koszt uzyskania przychodów. Natomiast w przypadku dwóch pozostałych umów, z uwagi na fakt, że ich wcześniejsze rozwiązanie doprowadziło do zaprzestania prowadzenia w tych miejscach działalności, a podatnik nie otworzył w to miejsce nowych punktów, nie dochodzi do spełnienia przesłanki poniesienia wydatku w celu osiągnięcia przychodu, zachowania albo zabezpieczenia jego źródła, w związku z czym zapłacone odszkodowania nie mogą stanowić kosztów podatkowych. ■

Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 24 kwietnia 2009 r. (nr IPPB3/423-50/09-6/EŻ)

OPINIA



dr **TOMASZ NOWAK**
ekspert
w kancelarii
Grynhoff Woźny
Maliński

Kosztem podatkowym są również koszty zabezpieczenia i zachowania źródła przychodów, a zatem nie tylko wydatki prowadzące do uzyskania przychodu, ale również wydatki pozwalające na uniknięcie strat. Odszkodowanie wypłacone przez najemcę w związku z wcześniejszym rozwiązaniem umowy najmu stanowi więc koszt uzyskania przychodów – zwłaszcza w sytuacji, gdy kwota odszkodowania będzie niższa od pozostałych do zapłaty czynszów najmu, a dodatkowo w związku z rozwiązaniem najmu znikną koszty utrzymania wynajmowanych pomieszczeń, np. koszty mediów czy wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w tym obszarze działalności. Uznanie odszkodowania za koszt podatkowy tylko w sytuacji, w której rozwiązanie najmu wiązałoby się z zawarciem innej umowy najmu, np. w lepszej lokalizacji, nie znajduje uzasadnienia. Pojęcie źródła przychodów należy bowiem odnosić do całej działalności gospodarczej podatnika, nie zaś rozumieć wąsko, tj. jako miejsce prowadzonej działalności. Każda likwidacja nierentownego miejsca działalności stanowi zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów.